GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 31981C
Inscrit le 25 janvier 2013

Audience publique du 7 août 2013

Appel formé par
la société à responsabilité limitée ..., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 18 décembre 2012 (n° 29893 du rôle)
dans un litige l'opposant à
des bulletins émis par le bureau d'imposition Sociétés Luxembourg 5
en matière d'impôts

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 31981C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 25 janvier 2013 par Maître Charles DURO, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ..., établie et ayant son siège social à L- … , immatriculée au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro … , représentée par son gérant actuellement en fonctions, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 18 décembre 2012, par lequel ledit tribunal l'a déboutée de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et du bulletin de calcul de la base d'assiette globale et de l'impôt commercial communal pour l'année 2007, émis le 23 mars 2011 par le bureau d'imposition Sociétés Luxembourg 5 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 25 février 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 22 mars 2013 par Maître Charles DURO pour compte de la société à responsabilité limitée ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Eric PRALONG, en remplacement de Maître Charles DURO, et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 mai 2013.

Par courrier du 21 février 2011, le bureau d'imposition Sociétés Luxembourg 5 du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », informa, en exécution du § 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », la société à responsabilité limitée ..., ci-après dénommée la « *société* ... », de ce qu'il envisageait de s'écarter de sa déclaration de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2007 dans les termes suivants :

« *Etant donné que pour les participations dans les sociétés*

- *Sàrl du ...*
- *Sàrl ...*

la condition de détention minimale requise par l'article 166 L.I.R. (1) n'est pas remplie, le bénéfice de liquidation desdites sociétés n'est pas exonéré.

Traitement fiscal :

Le montant de ... Euros n'est pas exonéré. […] ».

Par courrier du 9 mars 2011, la société ... prit position par l'intermédiaire de la Fiduciaire ....

Le 23 mars 2011, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de calcul de la base d'assiette globale et de l'impôt commercial communal visant l'année 2007. Le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités comporta la mention suivante : « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants* […]

Etant donné que pour les participations dans les sociétés

- Sàrl du ...

- Sàrl ...

la condition de détention minimale requise par l'article 166 L.I.R. (1) n'est pas remplie, le bénéfice de liquidation desdites sociétés (... Euros) n'est pas exonéré ».

Par courrier de sa fiduciaire du 23 mai 2011, la société ... fit introduire une réclamation à l'encontre de ces bulletins auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* ».

Cette réclamation étant restée sans réponse de la part du directeur, la société ... fit introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 22 février 2012, un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation des prédits bulletins.

Par jugement du 18 décembre 2012, le tribunal reçut le recours principal en réformation en la forme, mais le déclara non justifié et en débouta la société ..., dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et condamna la société ... aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 25 janvier 2013, la société ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 18 décembre 2012.

A l'appui de son appel, la société ... rappelle qu'elle aurait souscrit le 7 décembre 1998 une participation à hauteur de 98 % dans le capital de la société civile immobilière de droit français ... et qu'elle aurait maintenu cette participation de manière ininterrompue jusqu'au 8 septembre 2006, date à laquelle le siège de ladite société aurait été transféré au Luxembourg et à laquelle elle aurait été transformée en une société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois. Elle ajoute que la société ... s.à r.l. aurait ensuite été liquidée et que la liquidation aurait été clôturée le 7 juin 2007, tout en précisant que son propre taux de participation serait constamment resté de 98 %.

Elle rappelle pareillement qu'elle aurait souscrit le 29 septembre 1998 une participation à hauteur de 98,33 % dans le capital de la société civile immobilière de droit français ... et que cette participation aurait été maintenue de manière ininterrompue jusqu'au 24 août 2006, date du transfert du siège de cette société au Luxembourg et de sa transformation en une société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois. Elle précise en outre que la société ... s.à r.l. aurait ensuite été liquidée et que la liquidation aurait elle aussi été clôturée le 7 juin 2007, tout en relevant que son propre taux de participation serait toujours resté de 98,33 %.

L'appelante reproche au tribunal d'avoir exclu le bénéfice de liquidation touchée par elle dans le cadre des liquidations des sociétés ... s.à r.l. et ... s.à r.l. de l'exonération prévue par l'article 166 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « *LIR* », au motif qu'elle ne serait devenue contribuable résident qu'à la date du 28 septembre 2006 et qu'elle n'aurait adopté l'une des formes sociétaires énoncées à l'article 166, paragraphe 1er, LIR qu'à cette même date, de manière qu'elle n'aurait pas satisfait à la condition de détention minimale de douze mois au moment de la réception des deux bonis de liquidation provenant de ses deux filiales. L'administration aurait pareillement considéré à tort pour les besoins de l'imposition, que les participations en cause ne seraient entrées dans le patrimoine de l'appelante qu'à la date du transfert du siège des sociétés au Luxembourg.

L'appelante estime que ces positions feraient fi de la réalité juridique de la propriété des participations dans les sociétés à responsabilité ... et ... qui seraient entrées dans son patrimoine en 1998, de sorte que la durée réelle et effective de la détention de ces participations aurait été de neuf ans. Ni le transfert du siège des sociétés de la France au Luxembourg, ni le changement de leur forme sociale n'auraient eu une incidence sur la question de la propriété et, plus loin, de la détention des participations. Dans la mesure où il y aurait eu continuité de la personnalité juridique des différentes sociétés, la même entité aurait toujours été propriétaire des participations tout au long de ces années. L'appelante considère partant qu'il y aurait lieu de prendre en compte la détention à la fois effective et juridique de la participation et non pas le moment auquel une société, suite à un transfert de siège, est devenue contribuable au Luxembourg, tout en soulignant que la date d'acquisition des participations remonterait à la date de la constitution des deux sociétés filiales. Elle ajoute que le droit fiscal devrait suivre sur ce point le droit civil et consacrer la neutralité du transfert du siège social. La même solution serait par ailleurs admise par la doctrine et la jurisprudence françaises et une solution contraire retenue au Luxembourg aurait pour conséquence une application dissonante au sein de l'Union européenne de règles européennes.

Elle précise encore, sur base des pièces versées en cause, qu'elle aurait été soumise en France, depuis sa création, à l'impôt sur les sociétés et à la TVA sur base d'une possibilité

d'option ouverte aux sociétés civiles immobilières permettant de substituer au régime de la transparence fiscale celui de l'opacité fiscale avec soumission à l'impôt sur les sociétés. Elle aurait détenu plusieurs filiales, dont les sociétés ... et ..., dont les résultats auraient été intégrés fiscalement aux siens et elle aurait payé l'impôt sur les sociétés sur le résultat consolidé, de manière qu'elle aurait assumé réellement un rôle de société-mère en France.

Aux termes du paragraphe 1er de l'article 166 LIR, « *Les revenus d'une participation détenue par :*

1. un organisme à caractère collectif résident pleinement imposable et revêtant une des formes énumérées à l'annexe de l'alinéa 10,

2. une société de capitaux résidente pleinement imposable non énumérée à l'annexe de l'alinéa 10 […]

sont exonérés lorsque, à la date de la mise à la disposition des revenus, le bénéficiaire détient ou s'engage à détenir ladite participation pendant une période ininterrompue d'au moins douze mois et que pendant cette période le taux de participation ne descend pas au dessous du seuil de 10 pour cent ou le prix d'acquisition au-dessous de 1.200.000 euros. […] »,

tandis qu'en vertu du paragraphe 2 du même article, « *L'exonération s'applique aux revenus qui proviennent d'une participation au sens de l'alinéa 1er détenue directement dans le capital social* » des organismes à caractère collectif et sociétés plus amplement définis aux points 1 à 3 du paragraphe 1er de l'article 166 LIR.

La Cour rejoint l'analyse des premiers juges suivant laquelle il se dégage des dispositions de l'article 166, paragraphes 1er et 2, LIR que les revenus d'une participation dans le capital social d'un des sociétés et organismes à caractère collectif visés aux points 1 à 3 du paragraphe 2 de l'article 166 LIR détenus directement par une des catégories de sociétés ou organismes à caractère collectif visés au paragraphe 1er de l'article 166 LIR sont exonérés de l'impôt sur le revenu des collectivités lorsque, à la date de la mise à disposition des revenus, le bénéficiaire détient ou s'engage à détenir ladite participation pendant une période ininterrompue d'au moins douze mois et que pendant toute cette période le taux de participation ne descend pas au-dessous du seuil de 10 pour cent ou le prix d'acquisition au-dessous de 1.200.000 euros. Les premiers juges en ont correctement déduit que l'exonération ainsi prévue est dès lors soumise à quatre conditions cumulatives, à savoir, premièrement, celle tenant au bénéficiaire des revenus, qui doit correspondre aux formes de sociétés énoncées au paragraphe 1er de l'article 166 LIR, être résident au Luxembourg et y être pleinement imposable ou constituer un établissement stable indigène d'une des sociétés énumérées au même paragraphe ; deuxièmement, celle tenant à la société filiale, qui doit correspondre aux sociétés et organismes à caractère collectif énumérés au paragraphe 2 de l'article 166 LIR ; troisièmement, celle tenant à la nature et au niveau de la participation, et, enfin ; quatrièmement, celle tenant à la durée minimale de détention de la participation prévue par le paragraphe 1er du même article, à savoir une durée ininterrompue de douze mois.

En ce qui concerne la condition de la durée de détention minimale, l'article 166 LIR envisage deux hypothèses, à savoir celle où le bénéficiaire des revenus, au moment de leur perception, détient la participation déjà depuis au moins douze mois, et celle où à ce moment, il s'engage à la détenir pendant au moins cette durée. Comme les premiers juges l'ont relevé à juste titre, s'agissant en l'espèce de l'imposition d'un boni de liquidation, la durée minimale de détention doit forcément précéder immédiatement la réception des bonis

de liquidation des sociétés filiales intervenues le 7 juin 2007, soit avoir existé au moins à partir du 7 juin 2006.

Si les premiers juges ont identifié la question litigieuse en l'espèce comme étant celle de savoir si le seul bénéficiaire des revenus qui prétend au bénéfice de l'exonération prévue par l'article 166 LIR doit répondre aux conditions tenant au bénéficiaire des revenus énumérées au paragraphe 1er dudit article 166 LIR pendant toute la durée de la détention de la participation ou s'il suffit qu'il en remplit les conditions au moment de la perception des revenus indépendamment de son statut antérieur, la Cour se doit d'ajouter que la même question se pose de manière correspondante dans le chef des filiales en question.

En effet, s'il est exact que les paragraphes 1er et 2 de l'article 166 LIR ne précisent pas expressément que pendant toute la durée de détention de la participation y énoncée, le bénéficiaire satisfasse aux conditions posées par l'alinéa 1er du paragraphe 1er de l'article 166 LIR et que la filiale dans laquelle la participation est détenue rentre pendant toute la durée de détention de la participation dans l'une des catégories définies au paragraphe 2, cette exigence découle néanmoins de la logique de l'agencement de l'article 166 LIR, dans la mesure où le lien participatif entre une société-mère satisfaisant aux conditions du paragraphe 1er de l'article 166 LIR et une filiale rentrant dans l'une des catégories définies au paragraphe 2 du même article doit avoir existé durant au moins douze mois, voire doit perdurer encore pour aboutir à une durée de détention totale de douze mois, pour que l'exonération de revenus prévue par cette disposition trouve application. En d'autres termes, une participation n'est susceptible d'être détenue dans les conditions de l'article 166 LIR que pour autant que la société-mère et la filiale tombent dans le champ d'application personnel dudit article pendant toute la durée de la détention, cette interprétation se trouvant corroborée par le paragraphe 8 de l'article 166 LIR qui vise la « *condition de détention ininterrompue de douze mois du niveau minimal de la participation* » et qui doit nécessairement être considéré comme visant une participation répondant aux conditions dudit article 166 LIR.

En l'espèce, il n'est pas contesté en cause que l'appelante détenait depuis l'année 1998 des participations de respectivement 98 % et 98,33 % dans les sociétés ... et DU ..., qui à l'époque étaient constituées sous la forme de sociétés civiles immobilières de droit français et avaient leur siège social en France. Il n'est pas non plus contesté qu'au moment de l'acquisition de ces participations, l'appelante était elle-même constituée sous la forme d'une société civile immobilière de droit français et avait son siège social en France. Ce n'est qu'à la date du 8 septembre 2006 que l'appelante a changé de forme sociale en se transformant en une société à responsabilité limitée au moment même du transfert de son siège social vers le Luxembourg.

Or, si la forme sociétaire de la société à responsabilité limitée est visée au paragraphe 1er de l'article 166 LIR au titre de société de capitaux au sens de l'article 159 LIR comme étant l'une des formes sociétaires admises dans le chef de la société-mère, les sociétés civiles ne sont pas qualifiées de sociétés de capitaux et ne figurent pas non plus à l'annexe de l'alinéa 10 de l'article 166 LIR sous son point j) en tant que formes de sociétés de droit français. Par voie de conséquence, et indépendamment de la question de savoir si la condition d'être pleinement imposable doit être remplie durant toute la période minimale de détention, c'est n'est qu'à partir du 8 septembre 2006 que l'appelante a pris l'une des formes sociétaires qui la font rentrer dans le champ d'application de l'article 166 LIR. La même conclusion s'impose en ce qui concerne les deux filiales ... et ... qui, en tant que sociétés civiles immobilières de droit français jusqu'à la date du transfert de leurs sièges sociaux respectifs vers le Luxembourg et du changement de forme sociale à la même date, ne

rentraient dans aucune des trois catégories de sociétés de capitaux et d'organismes à caractère collectif visés au paragraphe 2 de l'article 166 LIR.

Etant donné que la période entre le 8 septembre 2006 et le 7 juin 2007 correspond approximativement à neuf mois et non pas à douze mois, l'appelante et ses filiales ne répondent pas à l'exigence que le lien participatif entre des sociétés rentrant dans le champ d'application personnel de l'article 166 LIR doit avoir existé durant douze mois. C'est partant à juste titre que les premiers juges ont rejeté le moyen afférent de l'appelante.

Il y a lieu d'ajouter qu'abstraction faite de la question de savoir si la directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, ci-après désignée par la « *directive 90/435* », est applicable à la situation de l'espèce d'une société-mère et de deux filiales établies similairement et concomitamment dans deux Etats membres successifs, elle ne fait rentrer dans son champ d'application que les « *«sociétés civiles» assujetties de plein droit à l'impôt sur les sociétés* » aux termes du point j) de son annexe. Or, il appert que seules les sociétés civiles réalisant un bénéfice industriel ou commercial sont soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés français et que l'appelante n'a, d'après ses propres affirmations, été soumise au dit impôt sur les sociétés que suite à son option afférente, de manière qu'elle ne saurait se prévaloir utilement de cette directive.

L'appelante estime ensuite que le tribunal aurait encore rejeté à tort son argument tiré du traitement discriminatoire à son égard par rapport au traitement fiscal des participations des sociétés holding sous le régime de la loi modifiée du 31 juillet 1929 sur le régime fiscal des sociétés de participations financières, ci-après désignés par les « *sociétés holding 1929* », dans l'hypothèse où elles ont décidé d'abandonner leur statut de holding. Le tribunal a estimé à cet égard que la différence de traitement alléguée par la société ... ne résulte pas de l'article 166 (1) LIR lui-même, mais constitue une conséquence de la qualification de l'abandon du statut de holding par rapport à la situation d'un transfert de siège social de l'étranger vers le Luxembourg dans la mesure où dans le cas d'une société holding de 1929, malgré l'abandon de son statut fiscal, il y a permanence juridique du contribuable qui a toujours été un contribuable résident en vertu de son siège social et de son principal établissement et où le changement du statut fiscal a uniquement affecté l'assujettissement de ce contribuable à l'impôt.

L'appelante considère que cette interprétation serait contraire à la notion de contribuable qui devrait être définie comme « *en matière d'impôts, chacun de ceux qui supportent une contribution* » (Gérard CORNU : Vocabulaire juridique), de sorte qu'une société holding 1929 ne pourrait pas être qualifiée comme contribuable pour n'être redevable ni de l'impôt sur le revenu des collectivités, ni de l'impôt commercial communal, ni encore de l'impôt sur la fortune. Le tribunal aurait partant écarté à tort son argument afférent et il faudrait reconnaître que, dans la mesure où la durée de détention d'une participation sous le statut d'une société holding 1929 serait prise en compte dans le calcul de la durée de détention après l'obtention de ce statut et où la justification en réside dans la continuité de la personne juridique, la même solution devrait être retenue dans l'hypothèse de l'espèce en ce que la même continuation de la personne juridique existerait également suite à un transfert du siège social de la France vers le Luxembourg. L'appelante affirme que cette similarité de situations ne pourrait pas être écartée sous le prétexte que les anciennes sociétés holding 1929 n'auraient pas changé de forme juridique en tant que société de capitaux, mais uniquement leur statut fiscal, au motif que le régime des sociétés holding 1929 aurait été accessible non seulement aux sociétés de capitaux mais à toutes formes de sociétés, dont les sociétés de personnes et notamment les sociétés civiles. L'appelante conclut dès lors à une

discrimination au niveau du traitement entre les sociétés holding 1929 et des sociétés étrangères ayant transféré leur siège au Luxembourg, en soulignant que ces deux situations seraient comparables, le seul élément de distinction étant la nationalité de la société étrangère, et qu'en conséquence, l'interprétation donnée par l'administration et le tribunal de l'article 166 LIR constituerait à la fois une discrimination en raison de la nationalité et une entrave à la libre circulation des personnes morales prohibées par le droit communautaire. En cas de doute sur cette question, la soumission d'une question préjudicielle à la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE) s'imposerait.

L'appelante se prévaut dans le même cadre d'un arrêt de la CJUE du 6 septembre 2012 (aff. C-380/11) ayant qualifié comme contraire à la liberté d'établissement la législation subordonnant le bénéfice d'une réduction de l'impôt sur la fortune à la condition du maintien de la réserve afférente et du siège social de la société sur le territoire luxembourgeois durant cinq ans. Elle estime que cette jurisprudence devrait être appliquée par analogie en l'espèce.

Cette argumentation de l'appelante se fonde cependant sur une confusion entre les conséquences découlant d'une forme sociétaire, d'une part, et du statut d'une société holding 1929, d'autre part. En effet, une société ayant adopté une forme sociétaire opaque est un contribuable dès sa constitution sous cette forme et conserve cette qualité durant toute son existence sous cette même forme, indépendamment de la question de savoir si elle doit effectivement payer l'impôt sur le revenu des collectivités. Par contre, le régime des sociétés holding 1929 est un régime d'exemption fiscale dont une société peut bénéficier en contrepartie de la limitation de son objet et de son activité et, comme l'appelante l'a relevé elle-même, des sociétés constituées sous différentes formes sociétaires peuvent bénéficier du régime des sociétés holding 1929 et de l'exemption générale de leurs revenus. Par contre, l'article 166 LIR prévoit un régime d'exemption limitée aux revenus produits par un lien participatif entre des sociétés ayant adopté les formes sociétaires limitativement prévues respectivement pour les sociétés-mères et les filiales par les paragraphes 1er et 2 de cet article et ce lien participatif entre lesdites formes sociétaires doit avoir existé ou perdurer durant une période de douze mois. Même en considérant que la période durant laquelle un lien participatif a été établi, alors que la société-mère bénéficiait du régime des sociétés holding 1929, puisse être considérée comme période de détention de la participation prise en compte après que la société-mère a abandonné le régime des sociétés holding 1929, toujours est-il que ce lien participatif doit avoir été établi entre une société-mère ayant adopté l'une des formes sociétaires définies par le paragraphe 1er de l'article 166 LIR et une filiale ayant l'une des formes sociétaires prévues au paragraphe 2 de cet article.

Or, la Cour a constaté ci-avant qu'avant le 8 septembre 2006, ni l'appelante, ni ses deux filiales ... et ..., en ayant revêtu la forme de sociétés civiles de droit français, n'ont eu une forme sociétaire qui les aurait fait rentrer dans le champ d'application personnel de l'article 166 LIR. Dès lors, contrairement à l'argumentation de l'appelante, la situation de l'espèce ne soulève point le problème de la prise en compte de la période de détention d'avant le 8 septembre 2006 sur base de la continuation de la personnalité juridique à l'instar de la situation d'une société holding 1929 ayant renoncé à ce statut, étant donné que le lien participatif ayant existé durant cette période se situait en dehors du champ d'application personnel de l'article 166 LIR en ce qui concerne les formes de sociétés et qu'en conséquence, ce lien participatif ne se qualifie pas pour une prise en compte en tant que période de détention au sens de l'article 166 LIR.

Le moyen afférent de l'appelante est partant également à rejeter.

En troisième lieu, l'appelante critique que le tribunal aurait écarté à tort, en estimant cet examen surabondant, son moyen fondé sur l'article 166, paragraphe 2, LIR et consistant à faire valoir que le fait d'exiger que la participation satisfasse aux conditions posées dans cette disposition pendant toute la durée minimale de détention posée à l'article 166, paragraphe 1er, LIR reviendrait à appliquer la loi fiscale de façon incorrecte et contraire à l'intention du législateur et qu'ainsi l'administration aurait ajouté une condition à la loi qui n'y figurerait pas.

Ce moyen est cependant à rejeter par renvoi aux développements ci-avant quant au premier moyen de l'appelante en ce qu'une filiale doit répondre aux conditions tenant aux formes sociétaires énumérées au paragraphe 2 dudit article 166 LIR pendant toute la durée de la détention de la participation.

Enfin, l'appelante fait état de ce que dans sa déclaration d'impôt ayant fait l'objet de l'imposition litigieuse figurerait une erreur en ce qu'un produit de 45.498,25 euros aurait été intégré dans le poste « *autres produits d'exploitation* » à la ligne 4 du compte de produits et pertes, correspondant en fait au transfert de charges facturées aux locataires d'un immeuble situé en France, de sorte que ce produit serait imposable en France et exonéré au Luxembourg en vertu des dispositions de l'article 3 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administratives réciproques en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970 et par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006, ci-après désignée par la « *Convention* ». Elle conclut qu'il y aurait lieu à redresser l'imposition effectuée sur ce point. Elle considère que le tribunal serait « *allé un peu vite en besogne* » en écartant ce moyen en le qualifiant de simple affirmation non documentée par des pièces comptables ou autres pièces justificatives. Elle précise que les pièces afférentes, reversées en cause en instance d'appel, auraient déjà figuré dans son dossier fiscal soumis au tribunal, de manière que ce dernier aurait été en mesure de les consulter et d'y prendre position. Se référant aux documents ainsi soumis, elle précise encore qu'un montant de ...€ correspondrait en réalité à un dividende reçu suite à la vente d'une société civile immobilière SCI ..., société purement française ayant vendu un terrain en France.

L'article 3 de la Convention, cette teneur ayant été applicable au moment où le fait générateur de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal a été réalisé au titre de l'année d'imposition 2007, disposait comme suit :

« *Les revenus des biens immobiliers et de leurs accessoires, y compris les bénéfices des exploitations agricoles et forestières, ne sont imposables que dans l'Etat où les biens sont situés.*

Cette disposition s'applique également aux bénéfices provenant de l'aliénation desdits biens ».

Cette disposition confère ainsi à l'Etat de situation d'un bien immobilier le pouvoir exclusif pour l'imposition des revenus produits par un bien immobilier et pour la prise en compte des frais qui se trouvent en relation économique directe avec lesdits revenus et ce dans le chef du contribuable auquel le bien et ses revenus sont fiscalement imputables, la même règle étant applicable en ce qui concerne les plus-values provenant de cessions de biens immobiliers.

Il se dégage des éléments du dossier soumis à la Cour que l'appelante était propriétaire, à la fin de l'année 2007, de trois immeubles indiqués dans ses comptes annuels comme « *immeuble ... + appartement* », « ... *constructions modulaires* » et « ... ».

Or, si l'appelante soutient que le poste « *autres produits d'exploitation* » à la ligne 4 du compte de profits et pertes correspondrait en réalité au transfert de charges facturées aux locataires d'un immeuble situé en France, l'examen des différentes comptabilisations et des pièces comptables afférentes ne permet cependant de rejoindre la qualification proposée par l'appelante qu'en partie.

Ainsi, plusieurs des postes de produits concernent des facturations de frais de gestion et d'autres services sans relation indiquée avec un immeuble déterminé (p.ex. notes de frais des 15 novembre 2006 et 15 mars 2007 à la SCI ...), voire des services de représentation à des opérations immobilières réalisées par une autre société (p.ex. note de frais à la SCI ... du 23 février 2007). D'autres concernent des frais et charges relatifs à d'autres immeubles situés à ... (F) et à … (F), ainsi qu'à une maison d'habitation à … (F), quant auxquels l'appelante n'a fourni aucune indication en quelle qualité elle aurait agi dans ce cadre.

Ce n'est que par rapport à un ensemble de bâtiments industriels à Riedisheim (F), 2, rue de l'Industrie, que l'appelante a établi en avoir été la propriétaire et les avoir donnés en location, de manière que les refacturations des frais afférents sont à prendre en compte dans le cadre de l'établissement, par les autorités françaises, des revenus immobiliers produits par ces biens immobiliers situés en France. Il s'ensuit que les refacturations enregistrées de ce chef sous le poste « *autres produits d'exploitation* » sont à omettre du résultat de l'appelante à soumettre à l'imposition au Luxembourg. Il s'agit plus particulièrement des produits suivants :

- note de frais du 1er octobre 2006 à la société … portant sur la quote-part de taxes foncières à hauteur de … €,
- facture du 22 mars 2007 à la société ... concernant les refacturations des taxes foncières (… €/mois) et des assurances (… €/mois) et les payements mensuels de … € d'avril à septembre 2007 y relatifs,
- note de frais du 5 septembre 2007 à la société ... concernant la quote-part de taxes foncières 2007 selon bail calculée sur la valeur locative à hauteur de … €.

Il s'ensuit que l'argumentation de l'appelante tendant à voir reconnaître la réalité de refacturations de charges relatives à une location immobilière en France et partant le redressement de l'erreur afférente dans sa déclaration d'impôt est justifiée à hauteur de … €.

En ce qui concerne le montant de ...€ invoqué par l'appelante, il se dégage effectivement des éléments soumis à la Cour que ledit montant représente la quote-part de l'appelante, à hauteur de sa détention de 50% des parts de la société civile immobilière de droit français SCI ..., dans la plus-value provenant de la cession, par cette dernière, d'un terrain sis en France suivant acte notarié du 22 février 2007. Au vu de la transparence fiscale de la SCI ... confirmée dans l'acte notarié de vente, cette quote-part de 50% fut imputée directement à l'appelante et soumise à l'impôt sur le revenu en France. Cette quote-part de produit de cession fut enregistrée comme « *autre produit exceptionnel* » dans ses comptes par l'appelante et indiquée erronément dans sa déclaration d'impôt comme produit imposable au Luxembourg. Ce volet de l'appel est partant également justifié.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel laisse d'être fondé en ce qui concerne l'applicabilité de l'article 166 LIR aux boni de liquidation perçus par l'appelante dans le cadre des liquidations des sociétés ... et ..., mais est partiellement fondé en ce qui concerne les refacturations de charges et taxes en relation avec la mise en location d'un immeuble sis en France et fondé en ce qui concerne l'exonération de la quote-part de la plus-value de cession provenant de la SCI ....

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de faire masse des dépens des deux instances et de les mettre à charge pour l'une moitié à l'appelante et pour l'autre moitié à l'Etat.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 25 janvier 2013 en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 18 décembre 2012, dit que

- les refacturations de charges relatives à une location immobilière en France et enregistrées sous le poste « *autres produits d'exploitation* » sont à omettre du résultat de l'appelante à soumettre à l'imposition au Luxembourg à hauteur de … €,

- le montant de ...€ enregistré comme « *autre produit exceptionnel* » dans les comptes de l'appelante est également à omettre du résultat de l'appelante à soumettre à l'imposition au Luxembourg,

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes pour exécution,

confirme le jugement dont appel pour le surplus,

fait masse des dépens des deux instances et les met à charge pour l'une moitié à l'appelante et pour l'autre moitié à l'Etat.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 7 août 2013 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef du tribunal administratif Arny SCHMIT, greffier assumé.

s. SCHMIT s. DELAPORTE